



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr. 530

din data de 2011

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. Brăila,

înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr._/2011

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila – Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr._/2011, înregistrată sub nr._/2011, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L. Brăila împotriva Deciziei de impunere nr._/2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

S.C. X S.R.L. are sediul în Brăila, __, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr.J09/_/__, are CUI __ și este reprezentată legal de __ – administrator, care a semnat și a aplicat amprenta ștampilei, în original, pe contestația introdusă.

Obiectul contestației privește suma totală __ lei, din care: __ lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, __ lei reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente, __ lei reprezentând T.V.A. și __ lei reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente.

Analizând termenul de depunere a contestației, D.G.F.P. Județul Brăila reține că Decizia de impunere nr._/2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, a fost comunicată S.C. X S.R.L., cu adresa nr._/2011, prin poștă, cu scrisoarea recomandată nr._/2011, confirmată de primire în data de **2011**, iar contestația a fost depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, în data de **2011**, înregistrată sub nr._.

Astfel, conform prevederilor art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se constată că această contestație a fost depusă în termenul legal.

Pentru cele ce preced, se constată că sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu

modificările și completările ulterioare, motiv pentru care D.G.F.P. Județul Brăila este investită să soluționeze contestația pe fond.

I. Prin **contestația** formulată S.C. X S.R.L. Brăila formulează acțiune împotriva deciziei de impunere nr. _/ _2011, privind suma totală de _ lei.

În acest sens, privind impozitul pe profit, contestatoarea, susține:

- referitor la prestările de servicii fără documente justificative în sumă totală de _ lei, că organele de inspecție fiscală au avut la dispoziție facturile de marfă care atestă că operațiunile au fost realizate, în sensul că marfa a fost încărcată, descărcată și mutată. În același context, prin contestație se precizează că aceste servicii au fost de natură ocazională, pentru care s-a apelat la societăți cu forță de muncă necesară, motiv pentru care contribuabilul consideră că “nu era necesară încheierea unui contract”, dovada prestării serviciilor rezultând din însăși aprovizionarea cu marfă, manipularea, încărcarea, descărcarea și mutarea acesteia în diverse locații;

- referitor la cheltuielile nedeductibile aferente aprovizionărilor efectuate fără documente justificative în sumă de _ lei, că facturile nr. _/2009 emisă de S.C. _ S.R.L. în sumă de _ lei, nr. _/2009, nr. _/2009, nr. _/2010 și nr. _/2010 emise de S.C. _ S.R.L. în valoare totală de _ lei, “sunt în actele societății”, acestea îndeplinind condițiile legale, din punct de vedere formal, pentru a fi considerate documente justificative. Prin urmare, societatea comercială consideră că, erorile de completare din facturile fiscale enumerate, respectiv “CUI eronat”, “nu este un fapt de natură a atrage anularea documentului ci ... răspunderea celui care l-a întocmit”.

- referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de _ lei, aferente unui număr de 8 facturi emise de S.C. _ S.R.L., după data de 2009, când societatea a fost declarată inactivă, că s-au “aplicat în mod incorect prevederile” art.21 alin.4 lit.r din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece prin facturile emise a fost înregistrată în contabilitate o creștere de stoc și nu o cheltuială, considerând astfel că nu îi sunt aplicabile prevederile legale menționate, în condițiile în care marfa vândută s-a efectuat pe baza documentelor emise de către S.C. X S.R.L.

Privind T.V.A., contestatoarea susține:

- referitor la prestările de servicii fără documente justificative în sumă de _ lei, că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au extins aplicarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal, valabile în cazul calculului impozitului pe profit, în condițiile în care deducerea T.V.A. se face potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ. Astfel, societatea comercială precizează că a îndeplinit condițiile legale privind exercitarea dreptului de deducere a T.V.A., deținând facturi, motiv pentru care consideră că existența “altor documente care să ateste prestarea serviciilor nu este relevantă în speță deoarece deducerea T.V.A. este condiționată de existența facturii”. Din acest

motiv, contestatoarea a menționat că este netemeinică și nelegală anularea dreptului de deducere pentru T.V.A. în sumă de _ lei.

- referitor la T.V.A. dedusă fără documente justificative în sumă totală de _ lei, că, potrivit prevederilor pct.44 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, răspunderea pentru erorile din documente aparține celor care le-au întocmit, motivând că o informație eronată înscrisă pe documentul justificativ nu-i anulează această calitate, considerând astfel că pentru suma de _ lei au fost aplicate corect prevederile art.146 și ale art.155 din Codul fiscal, societatea comercială exercitându-și corect dreptul de deducere.

II. 1. Prin Decizia de impunere nr. / _2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală, s-au stabilit, în sarcina contribuabilului S.C. X S.R.L., următoarele obligații fiscale:

- “**profit agenți economici**” 2008 – 2011 _ lei
- „**majorări de întârziere**” 2009 – 2011 _ lei
- “**TVA lunar**” 2008 – 2011 _ lei
- “**majorări de întârziere**” 2008 – 2011 _ lei.

Având în vedere faptul că, societatea comercială nu a contestat toate obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa, în continuare vom detalia doar motivele de fapt care au condus la stabilirea în sarcina contribuabilului a sumelor atacate. Prin urmare, **motivele de fapt** menționate de organul de inspecție fiscală, la stabilirea obligației referitoare la **impozitul pe profit contestat de _ lei cu accesoriile aferente (majorări de întârziere și penalități de întârziere) de _ lei**, au fost următoarele:

- înregistrarea în evidența contabilă, în conturi de cheltuieli, a unor operațiuni pentru care nu au fost prezentate documente justificative referitoare la natura achizițiilor de servicii, precum și necesitatea acestora;

- înregistrarea în evidența contabilă, în conturi de cheltuieli, a unor operațiuni care nu au la bază documente justificative, conform dispozițiilor legale.

Motivele de fapt ale stabilirii obligației referitoare la **taxa pe valoarea adăugată** în cuantum de _ lei și a accesoriile aferente (majorări de întârziere și penalități de întârziere) de _ lei, au fost următoarele:

- deducerea nejustificată a T.V.A. în sumă de _ lei, aferentă unei baze de impozitare în sumă de _ lei, din facturi de prestări de servicii pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice realizarea efectivă a acestora;

- exercitarea eronată a dreptului de deducere a T.V.A. în sumă totală de _ lei, aferentă unei baze de impozitare în sumă de _ lei, pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile de documente justificative.

2. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. / _2011, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. / _2011, întocmit de D.G.F.P. Județul Brăila -

Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a menționat, referitor la impozitul pe profit, că, din verificarea efectuată au fost constatate deficiențe, din care, prin prezenta decizie, se vor reține doar cele care au incidență cu speța dedusă judecării, după cum urmează:

- în perioada 2009 – 2010, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de _ lei, aferente facturilor fiscale la care la rubrica furnizor figurau S.C. _ S.R.L. și respectiv S.C. _ S.R.L. ce, potrivit organului de inspecție fiscală, nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, deoarece, conform anexei nr.7 la raportul de inspecție fiscală, codurile fiscale înscrise pe documente corespunde altor societăți comerciale, motiv pentru care s-a procedat la majorarea bazei de impozitare pentru calculul impozitului pe profit cu această sumă;

- în perioada 2009 – semestrul I 2011, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de _ lei, reprezentând prestări servicii (manipulare marfă) efectuate de diverși furnizori din țară. Referitor la acest aspect, organul de inspecție fiscală a menționat că, din analiza facturilor fiscale și a bazei de date existente la D.G.F.P. Județul Brăila, a constatat că furnizorii serviciilor au sediul social în București, Cluj, Tg.Mureș etc., unii dintre ei fiind declarați inactivi sau datele de identificare ale acestora nu corespund cu cele înscrise în facturile de prestări servicii.

Pentru lămuriri suplimentare, organul de inspecție fiscală a procedat la solicitarea de explicații scrise administratorului societății comerciale, care la întrebarea dacă deține alte documente care să justifice prestările de servicii a răspuns că nu are "alte documente care să confirme prestările de servicii", motiv pentru care s-a procedat, în temeiul art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, la includerea, în baza de impozitare, ca și cheltuială nedeductibilă fiscal a sumei de _ lei;

- în perioada 2009 – 2010, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de _ lei, de la S.C. _ S.R.L., contribuabil declarat inactiv, motiv pentru care au considerat aceste cheltuieli, nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.11 alin.(1²) și art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.3 alin.(1) și alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006.

Referitor la T.V.A., prin raport s-a menționat că, din verificarea efectuată au fost constatate deficiențe, din care, prin prezenta decizie, se vor reține doar cele care au incidență cu speța dedusă judecării, după cum urmează:

- în perioada 2008 – 2011, S.C. X S.R.L. a înregistrat, în contul 4426, T.V.A. deductibilă de _ lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de _ lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de prestări servicii

(manipulare marfă, asistență tehnică și amenajare spații) emise de diverși furnizori, pentru care societatea comercială nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, respectiv: contracte încheiate, situații de lucrări, procese verbale de recepție și alte documente prevăzute de lege. În acest context, organul de inspecție fiscală a procedat la încadrarea corectă a T.V.A. aferentă prestărilor de servicii nejustificate, în sensul neadmiterii la deducere a sumei de _ lei.

- agentul economic și-a exercitat, în mod eronat, dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de 2.617 lei, din facturile fiscale emise de S.C. _ S.R.L. și S.C. _ S.R.L., în condițiile în care acestea nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, respectiv CUI al furnizorului înscris pe factură s-a dovedit a fi eronat.

III. Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L. Brăila datorează bugetului de stat suma totală de _ lei, din care: _ lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, _ lei reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente, _ lei reprezentând T.V.A. și _ lei reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente, în condițiile în care, societatea comercială nu a respectat prevederile legale aplicabile speței.

În fapt, Activitatea de Inspecție Fiscală a emis, pentru S.C. X S.R.L. Brăila, Decizia de impunere nr. _/2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății comerciale obligații fiscale suplimentare, în sumă totală de _ lei, din care: impozit pe profit în sumă de _ lei cu accesorii aferente de _ lei și TVA în sumă de _ lei cu accesorii aferente în sumă de _ lei ca urmare a constatării mai multor deficiențe.

Față de sumele stabilite de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. _/2011, S.C. X S.R.L. Brăila contestă numai suma totală de _ lei, din care: _ lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, _ lei reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente, _ lei reprezentând T.V.A. și _ lei reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente.

Prin urmare, referitor la impozitul pe profit contestat de _ lei și accesoriiile aferente de _ lei, organul de inspecție fiscală a consemnat deficiențe, după cum urmează:

- înregistrarea în evidența contabilă, în conturi de cheltuieli, a unor operațiuni pentru care nu au fost prezentate documente justificative referitoare la natura achizițiilor de servicii, precum și necesitatea acestora;

- înregistrarea în evidența contabilă, în conturi de cheltuieli, a unor operațiuni pentru care nu au la bază documente justificative, conform dispozițiilor legale.

La stabilirea obligației referitoare la taxa pe valoarea adăugată contestată de _ lei și a accesoriilor aferente de _ lei, organul de inspecție fiscală a consemnat deficiențe, după cum urmează:

- deducerea nejustificată a T.V.A. în sumă de _ lei, aferentă unei baze de impozitare în sumă de _ lei, din facturi de prestări de servicii pentru care nu s-au prezentat documente justificative în sensul realizării efective a acestora;

- exercitarea eronată a dreptului de deducere a T.V.A. în sumă totală de _ lei, pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ.

În drept, privind prestările de servicii (manipulare marfă) achiziționate de la diverși furnizori din țară, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

“Art. 21. Cheltuieli

...

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

...

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora, în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de ... prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Față de cadrul legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila reține că pentru justificarea deducerii cheltuielilor cu prestările de servicii, S.C. X S.R.L. Brăila trebuia să dovedească că aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv să dovedească existența unor contracte, care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractelor, iar

defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a fiecărui contract sau pe durata realizării obiectului acestora.

Astfel, având în vedere actele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila constată că deși S.C. X S.R.L. Brăila a înregistrat, în evidența contabilă, facturile de prestări servicii de la diverși furnizori, totuși aceasta nu a dovedit faptul că serviciile i-au fost efectiv prestate, în sensul că nu a dovedit, conform prevederilor legale, existența unor contracte încheiate între cele două părți, facturile fiscale, nefiind, în speță, documente suficiente pentru justificarea prestării serviciilor.

În acest context speței îi sunt aplicabile și prevederile art.146 alin.(1) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum urmează:

“Atr.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa ... achitată, aferentă ... serviciilor care i-au fost ... prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5)”.

Având în vedere cele precizate, se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. persoana impozabilă trebuie ca, pentru serviciile care i-au fost prestate să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Analizând documentele existente în cauză, se constată că, în speță, societatea comercială nu a demonstrat că serviciile i-au fost prestate, pentru a se înțelege că aceasta ar fi în drept să deducă T.V.A. în baza facturilor emise de diverse societăți comerciale.

Totodată speței îi sunt aplicabile și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia la stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Prin urmare, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al justificării acesteia. În acest sens, o tranzacție poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Așadar, contrar susținerilor contestatoarei, simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile, în baza unei facturi fiscale, nu constituie și o prezumție a realizării acesteia, fără a avea la bază documente care să justifice prestarea efectivă, în funcție de care societatea comercială ar avea dreptul de a beneficia de deductibilitate fiscală cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Ori, în speță, se constată faptul că, societatea comercială nu a prezentat dovezi obiective care să susțină prestarea efectivă a serviciilor de către partenerii săi.

Față de cele menționate, se reține că, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea tranzacției, pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, în sensul în care nu a acordat drept de deducere a cheltuielilor și a T.V.A. pentru serviciile înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. Brăila, fără a avea la bază contracte încheiate și alte documente potrivit legii.

De altfel, însăși contestatoarea recunoaște, în motivarea acțiunii, faptul că nu a încheiat contracte, documente fără de care cheltuielile și T.V.A., înregistrate în evidența contabilă, sunt nedeductibile fiscal.

Mai mult, și jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, prin hotărârea dată în speța C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de T.V.A. iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă. În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a T.V.A., în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragraf 29 din aceeași hotărâre).

La paragraful 23 din speța C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragraful 24 a speței C-268/83 R, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și că art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină deductibilitatea taxei.

La rândul său, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de T.V.A. instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea T.V.A. a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factură care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) și a condiției de fond esențiale, aceea că prestările de servicii pentru care se solicită deducerea să fie justificate.

Prin urmare, în speță, atât timp cât cheltuielile cu prestările de servicii, ce reprezintă bază de impozitare pentru T.V.A., sunt, potrivit legii, nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, nici taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu poate fi deductibilă din punct de vedere fiscal.

Este evident că jurisprudența comunitară prevede că exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a justifica cu dovezi obiective, că serviciile au fost executate, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei aferentă acestora.

Pentru cele ce preced, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de _ lei, cu consecință asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar și a T.V.A. în sumă de _ lei, aferente prestărilor de servicii nejustificate, potrivit legii, de S.C. X S.R.L. Brăila.

Nu are relevanță în soluționarea contestației motivația societății comerciale potrivit căreia “nu este necesară încheierea unui contract” întrucât serviciile au fost de natură ocazională apelându-se la societăți care aveau forța de muncă necesară în zonă, motivat de faptul că, potrivit prevederilor pct.48 paragraful 2 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, doar cele cu caracter ocazional prestate de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, servicii poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea. Ori, în speță, nu poate fi vorba despre astfel de servicii, pentru a se înțelege că societatea comercială nu ar fi trebuit să încheie contracte cu prestatorii de servicii, după cum în mod eronat susține contestatoarea.

Totodată, nici motivația societății comerciale potrivit căreia a îndeplinit condițiile de exercitare a dreptului de deducere respectiv deține o factură întocmită conform prevederilor legale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care, după cum s-a menționat, numai deținerea unei facturi nu dă drept de deducere automată a T.V.A., în condițiile în care aceasta nu justifică prestarea efectivă a serviciilor. Mai mult, și articolul de lege la care face trimitere contestatoarea, respectiv art.146 alin.(1) lit.a), menționează că agenții economici au drept de deducere pentru serviciile prestate, ori, în speță, societatea comercială nu a demonstrat această prestare cu documente legal întocmite.

Privind facturile emise de S.C. _ S.R.L. – contribuabil inactiv, în drept sunt aplicabile prevederile art.3 din Ordinului P.A.N.A.F. nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, precum urmează:

“ART. 3 - (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

Față de cadrul legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila reține că **un contribuabil declarat inactiv nu mai are dreptul să emită facturi fiscale, iar în cazul în care acesta nu respectă interdicția, documentele fiscale emise nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.**

Astfel, în speță, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, S.C. _ S.R.L. București a fost declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009 prin Ordinul P.A.N.A.F. nr.1167/2009 pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi și a listei contribuabililor reactivați, informație ce a fost afișată și pe portalul A.N.A.F.

Ca urmare, societatea comercială mai sus menționată, nu mai avea dreptul să emită facturi fiscale în perioada în care a fost declarată contribuabil inactiv.

Având în vedere cele reținute, rezultă că facturile fiscale emise de S.C. _ S.R.L. București către S.C. X S.R.L. Brăila, în perioada **2009 – 2010**, deci în perioada în care era inactivă, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

În contextul celor prezentate, în speță sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.(4) și lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**“Cheltuieli
ART. 21**

...
(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

...
r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit cadrului legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, înregistrarea de către S.C. X S.R.L. Brăila, în evidența contabilă, a cheltuielilor, în baza facturilor fiscale emise de un contribuabil inactiv, la data la care acestea s-au emis, s-a realizat cu încălcarea prevederilor legale, motiv pentru care se reține că, organul de inspecție fiscală, în mod corect și legal a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în baza acestor facturi fiscale.

De altfel, după cum a reținut și organul de inspecție fiscală în speță au aplicabilitate și prevederile art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

“(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală... Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor

căroră le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Având în vedere cadrul legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare tranzacțiile efectuate de S.C. X S.R.L. Brăila cu S.C. _ S.R.L. București, declarată de organul fiscal competent ca fiind contribuabil inactiv.

Pentru cele ce preced, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de 20.101 lei, cu consecință asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar, aferente facturilor fiscale emise de contribuabili inactivi.

Nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatoarei potrivit căreia nu îi sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.r din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât în contabilitate a fost înregistrată o creștere de stoc și nu o cheltuială, în condițiile în care, deși înregistrarea facturii fiscale în contabilitate nu s-a reflectat direct într-o cheltuială, totuși, la descărcarea de gestiune a mărfii, cheltuiala ce a diminuat veniturile, a avut la bază un document justificativ, respectiv factura fiscală.

De altfel, se constată că și legiuitorul, la nedeductibilitate, a avut în vedere documentele justificative, respectiv facturile fiscale emise de furnizori, în care sens s-a prevăzut: “cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv”, și nicidecum o notă contabilă prin care se face descărcarea de gestiune și înregistrarea cheltuielilor în evidența contabilă.

Referitor la tranzacțiile efectuate de S.C. X S.R.L. Brăila cu societăți comerciale al căror cod de înregistrare fiscală înscris pe facturile emise nu este real, în speță, sunt aplicabile prevederile art. 6 alin (1) din Legea contabilității nr.82/1991, astfel:

“ART.6 - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

În același context, speței îi sunt aplicabile și prevederile pct.2 și pct.3 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar – contabile, aprobate prin Ordinul M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, potrivit căroră:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;***
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;***
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;***
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);***
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;***

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Cu referire la impozitul pe profit, în speță sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“Cheltuieli

ART. 21

...

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

...

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Privind T.V.A., sunt aplicabile prevederile art.146, alin (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, orice agent economic, persoană impozabilă, trebuie să justifice dreptul de deducere cu factură fiscală, care cuprinde informațiile potrivit legii.

Astfel, informațiile obligatorii pe care trebuie să le dețină o factură pentru a îndeplini calitatea de document justificativ sunt menționate de prevederile art.155 alin.(5) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum urmează:

„ART. 155

...

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

...

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;...”

Pe baza cadrului legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila reține că, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate dobândesc calitatea de document justificativ în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Privind relațiile comerciale derulate de S.C. X S.R.L. Brăila cu S.C. _ S.R.L. și S.C. _ S.R.L., D.G.F.P. Județul Brăila reține, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și din consultarea bazei de date a A.N.A.F. că, în facturile fiscale la rubrica corespunzătoare, s-a înscris un cod fiscal ce nu a fost identificat ca fiind al societăților comerciale, constatând astfel, că acestea nu reprezintă documente justificative, potrivit legii.

Față de aspectele prezentate și față de cadrul legal precizat în cuprinsul deciziei de soluționare, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în speță, cheltuielile și T.V.A. înregistrate de S.C. X S.R.L. Brăila în evidența contabilă, în baza înscrisurilor ce aveau la rubrica furnizor contribuabilii mai sus menționați, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, iar taxa pe valoarea adăugată nu poate fi admisă la deducere.

În condițiile date, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația contestatoarei conform căreia "*facturile ... îndeplinesc condițiile legale pentru a fi document justificativ*", pe considerentul că, după cum s-a menționat, pentru a îndeplini calitatea de documente justificative, facturile fiscale trebuie să cuprindă, informațiile corecte, potrivit legii. Ori, în speță, s-a constatat faptul că facturile fiscale, ce aveau înscrise la rubrica furnizor S.C. _ S.R.L. și S.C. _ S.R.L., înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. Brăila, nu aveau înscris un cod real care să aparțină societăților furnizoare menționate.

Prin urmare, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală nu a luat în considerare tranzacțiile efectuate de S.C. X S.R.L. Brăila, cu cei doi contribuabili, procedând la încadrarea ca și cheltuieli nedeductibile fiscal a sumelor înscrise în facturile fiscale emise de aceștia în sumă de _ lei, cu consecință asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar, precum și la neacordarea exercitării dreptului de deducere pentru T.V.A. în sumă de _ lei.

Pe cale de consecință, contestația formulată de S.C. X S.R.L. Brăila, privind suma totală de _ **lei**, din care: _ **lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, _ **lei** reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente, _ **lei** reprezentând T.V.A. și _ **lei** reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente, se privește ca **neîntemeiată**, urmând a fi **respinsă ca atare**.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.208, art.209 alin.(1) lit. a), art.210 și art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L., sediul în Brăila, _, pentru suma totală de _ **lei**, din care: _ **lei**

reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, _ **lei** reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente, _ **lei** reprezentând T.V.A. și _ **lei** reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente, înscrisă în Decizia de impunere nr._/2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

În temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Brăila, potrivit art.218 alin.(2) din același act normativ, în termen de 6 luni de la data comunicării.